

## **GE\_GERICHTE A/1348/2007 vom 24. November 2008**

GE Cour de justice, 2008-11-24, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_1348\\_2007](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1348_2007)

FR: GE\_GERICHTE A/1348/2007 du 24 novembre 2008

IT: GE\_GERICHTE A/1348/2007 del 24 novembre 2008

### **Regeste**

; ÉGALITÉ DE TRAITEMENT ; RENTE DE VIEILLESSE | Le rabais d'impôt additionnel pour rentiers AVS/AI est contraire au principe de l'égalité de traitement. Application du principe de l'égalité de traitement dans l'illégalité. | LIPP-V.10.1; LIPP-V.14.2

### **Volltext**

Genf Tribunal administratif de première instance en matière fiscale 24.11.2008  
A/1348/2007 Genève Tribunal administratif de première instance en matière fiscale  
24.11.2008 A/1348/2007 Ginevra Tribunal administratif de première instance en matière  
fiscale 24.11.2008 A/1348/2007

; ÉGALITÉ DE TRAITEMENT ; RENTE DE VIEILLESSE | Le rabais d'impôt additionnel pour rentiers AVS/AI est contraire au principe de l'égalité de traitement. Application du principe de l'égalité de traitement dans l'illégalité. | LIPP-V.10.1; LIPP-V.14.2

A/1348/2007 DCRI/514/2008 du 24.11.2008 ( ICC ) , ADMIS Descripteurs : ; ÉGALITÉ DE TRAITEMENT ; RENTE DE VIEILLESSE Normes : LIPP-V.10.1; LIPP-V.14.2  
Résumé : Le rabais d'impôt additionnel pour rentiers AVS/AI est contraire au principe de l'égalité de traitement. Application du principe de l'égalité de traitement dans l'illégalité. En fait En droit Par ces motifs 514 POUVOIR JUDICIAIRE LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS dans sa séance du 24 novembre 2008 a statué ainsi qu'il suit sur le recours formé par Madame B\_\_\_ , le 27 mars 2007, contre une décision de l'administration fiscale cantonale du 26 février 2007 (A/1348/2007 ICC) . EN FAIT 1. Le litige a trait à l'impôt cantonal et communal (ICC) 2005. 2. Madame B\_\_\_ (ci-après la contribuable ou la recourante), née en 1918, est mariée mais elle vit seule à Genève depuis 1977. Selon sa déclaration fiscale 2005, datée et signée du 29 mars 2006, ainsi que les justificatifs fournis, la contribuable a perçu en 2005 une pension versée par le Fonds de pension des Nations Unies de 34'611,51 F et une rente de 15'143,50 F de la Zurich Life. 3. Par bordereau ICC 2005 du 24 juillet 2006, l'administration fiscale cantonale (ci-après l'administration) a retenu un revenu imposable de 49'756 F au taux de 49'756 F et fixé l'impôt à 8'066,60 F en application du barème A. La fortune imposable était nulle. Le montant déterminant le rabais d'impôt a été fixé à 15'587 F. Le 23 août 2006, la contribuable a réclamé contre ce bordereau de taxation. Elle conteste le calcul du rabais d'impôt, car elle estime avoir droit au montant complémentaire de 10'320 F en application de l'article 14 alinéa 2 LIPP-V. 5. Par décision du 26 février 2007, l'administration a maintenu la taxation au motif que la recourante ne bénéficiait pas d'une rente AVS et qu'en conséquence le montant déterminant le calcul du rabais d'impôt prévu à l'article 14 alinéa 2 LIPP-V ne pouvait être admis. 6. Par acte du 27 mars 2007, la contribuable a interjeté recours contre cette décision sur réclamation. Elle demande à la commission, principalement, de dire que l'article 14 alinéa 2, dernière phrase, LIPP-V viole le principe

constitutionnel de l'égalité de traitement et d'annuler la dernière phrase de cette disposition et, cela fait, d'inviter l'administration à émettre un nouveau bordereau ICC 2005 en tenant compte, dans le calcul du rabais d'impôt, d'un montant complémentaire de 10'320 F. Elle relève que l'article 14 alinéa 2 LIPP-V, ainsi que le contenu même du rabais d'impôt, sont contraires à la LHID ainsi qu'au principe de l'égalité de traitement et au principe de la généralité de l'impôt qui prohibe tout privilège fiscal. 7. Dans sa réponse du 21 juillet 2008, l'administration relève que le système du rabais d'impôt est de la compétence des cantons et qu'il est compatible avec la LHID. Il en est de même des montants additionnels octroyés aux bénéficiaires de rente AVS/AI. S'agissant de la violation du principe de l'égalité de traitement, l'administration déclare que la recourante ne démontre pas que la différence de traitement dont elle se prévaut par rapport aux rentiers AVS/AI serait excessive au regard de la jurisprudence du Tribunal fédéral. Même si le montant additionnel était déclaré incompatible avec la LHID, la recourante n'aurait pas de droit à prétendre au même traitement illégal que celui accordé à un tiers, en vertu du principe selon lequel il n'y a pas d'égalité dans l'illégalité. In casu, l'administration déclare que la contribuable, qui ne perçoit pas une rente AVS ou AI mais une rente de la caisse de pension des Nations Unies et une rente de prévoyance professionnelle, ne peut bénéficier de l'octroi d'un montant additionnel au rabais d'impôt. Elle conclut au rejet du recours. EN DROIT A la forme 1. Le recours, motivé et déposé en temps utile, est recevable au sens de l'article 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc; D 3 17). Au fond Rabais d'impôt 2. L'article 10 alinéa 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid (LIPP-V; D 3 16) prévoit que l'impôt total de base dû sur la totalité du revenu est égal à la somme de l'impôt dû sur chaque franc de ce revenu, après les déductions autorisées, moins le rabais d'impôt. Le rabais d'impôt, au sens de l'article 10 alinéa 1, se calcule par application des barèmes des articles 11 ou 12 aux montants déterminants suivants, au taux applicable à ces seuls montants : a) 13'750 F pour chacun des époux vivant en ménage commun. Ce montant est augmenté de 3'500 F pour les époux vivant en ménage commun si les deux époux exercent une activité lucrative ou lorsque l'un des deux époux seconde l'autre de manière importante dans sa profession, son commerce ou son entreprise; ce montant est porté à 5'000 F si les revenus bruts totaux du couple ne dépassent pas 50 000 F; b) 27'500 F par contribuable célibataire, veuf, divorcé, séparé de corps ou de fait et qui tient ménage indépendant avec ses enfants mineurs ou majeurs qui constituent des charges de famille, au sens de l'alinéa 5; c) 15'000 F par contribuable célibataire, veuf, divorcé, séparé de corps ou de fait (art. 14 al. 1 LIPP-V). Pour les contribuables mariés, célibataires, veufs, divorcés, séparés de corps ou de fait, remplissant les conditions exigées pour bénéficier d'une rente au sens de la loi fédérale sur l'assurance vieillesse et survivants, du 20 décembre 1946, et de la loi fédérale sur l'assurance-invalidité, du 19 juin 1959, les montants déterminants sont augmentés de : a) 50% du montant maximum de la rente attribuable à la catégorie d'ayants droit à laquelle appartient le contribuable, lorsque les autres revenus bruts imposables totaux ne sont pas supérieurs à une fois et demie le montant de cette rente maximum; b) 40% du montant maximum de la rente attribuable à la catégorie d'ayants droit à laquelle appartient le contribuable, lorsque les autres revenus bruts imposables totaux sont supérieurs à une fois et demie le montant de cette rente maximum sans cependant en atteindre le double; c) 30% du montant maximum de la rente attribuable à la catégorie d'ayants droits à laquelle appartient le contribuable, lorsque les autres revenus bruts imposables totaux sont supérieurs au double de cette rente maximum sans cependant en

atteindre le triple. Dans tous les cas, ces montants additionnels sont limités au montant de la rente imposable (art. 14 al. 2 LIPP-V). En ce qui concerne les charges de famille, les montants déterminants, au sens de l'alinéa 1, sont les suivants : a) 3 250 F pour chaque demi-charge de famille; b) 6 500 F pour chaque charge de famille. Lorsqu'une personne est à charge de plusieurs contribuables, les montants déterminants sont répartis entre ceux-ci (art. 14 al. 3 LIPP-V). Pour les contribuables qui tiennent ménage avec un ou des enfants mineurs jusqu'à l'âge de 12 ans, qui constituent des charges de famille au sens de l'alinéa 5, les montants déterminants prévus à l'alinéa 1, lettres a et b, sont augmentés, à titre de frais de garde, de : a) 1 250 F par époux vivant en ménage commun; b) 2 500 F par contribuable célibataire, veuf, divorcé, séparé de corps ou de fait et qui tient ménage avec ses enfants mineurs (art. 14 al. 4 LIPP-V). Le rabais d'impôt est toujours limité à l'impôt dû (art. 14 al. 6 LIPP-V).

3. La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID, RS 642.14) désigne les impôts directs que les cantons doivent prélever et fixe les principes selon lesquels la législation cantonale les établit. L'harmonisation s'étend à l'assujettissement à l'impôt, à l'objet et à la période de calcul de l'impôt, à la procédure et au droit pénal en matière fiscale. Restent de la compétence des cantons, la fixation des barèmes, des taux et des montants exonérés de l'impôt (art. 129 al. 2 Cst féd ; art. 1 al. 3 LHID). La LHID fixe de manière contraignante pour les cantons les déductions générales (art. 9 al. 2 LHID) et les exonérations (art. 7 al. 4 LHID), qui sont énumérées de manière exhaustive dans ces dispositions. Les cantons conservent leur autonomie dans la fixation des déductions sociales, des montants exonérés (des montants dont l'exonération équivaut à une déduction sociale), des barèmes et des taux (art. 9 al. 4 LHID). Sont qualifiées de générales, les déductions qui portent sur des dépenses effectives du contribuable, que le législateur a voulu exclure du revenu imposable pour des motifs sociaux et économiques. En revanche, les déductions sociales sont indépendantes ou partiellement indépendantes des dépenses effectives du contribuable. Elles visent à préserver de l'imposition un montant censé correspondre à un minimum vital ainsi qu'à prendre en compte certains aspects de la situation personnelle et économique du contribuable de manière à permettre une adaptation de sa charge fiscale à sa capacité contributive subjective. Ces déductions s'apparentent aux éléments d'un barème d'impôt (cf. pièce n° 9 du chargé de la recourante, Annexe 10 du rapport LIPP, p. 222-223). Enfin, les exonérations sont énumérées exhaustivement à l'article 7 alinéa 4 lettres a à l LHID (ATF 128 II 66, consid. 4b). Elles ont trait à des revenus spécifiques.

4. Le système du rabais d'impôt, qui n'est pas prévu dans la LHID, est compatible avec cette loi s'il peut être qualifié de déduction sociale relevant du domaine de l'autonomie cantonale. Dans la mesure où le rabais d'impôt s'applique de manière uniforme à tous les contribuables imposés selon un barème déterminé, il ne constitue en réalité qu'un élément de ce barème et revient à exonérer de l'impôt un certain montant. De ce point de vue, le rabais d'impôt participe à la définition du barème d'impôt qui est de la compétence des cantons (art. 1 al. 3 LHID). Par ailleurs, le rabais d'impôt constitue une méthode permettant d'assurer la non-imposition d'un minimum vital et, dans la mesure où il remplace certaines déductions sociales qui demeurent de la compétence cantonale, les cantons sont libres d'en fixer les modalités de calcul. Ils peuvent donc prévoir une déduction sociale sous forme de rabais d'impôt (Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 3<sup>ème</sup> éd., §7 n° 320 ; SJ 2001 II 1, p. 16). Le système du rabais d'impôt fixé dans la LIPP-V est donc, dans son principe, compatible à la LHID. Le grief soulevé par la recourante est donc infondé.

5. S'agissant plus particulièrement de la question de la compatibilité à la LHID de l'alinéa 2 de l'article 14 alinéa 2 LIPP-V, le

Conseil d'Etat a considéré, dans un projet de loi sur l'imposition des personnes physiques (LIPP) du 5 septembre 2006 (PL 9903), actuellement en suspens devant la commission fiscale du Grand Conseil, que cette disposition n'était pas conforme aux exigences fédérales en matière d'harmonisation, que le rabais d'impôt pour rentiers AVS/AI ne constituait pas une déduction sociale mais le prolongement de l'ancien système de déduction sur les rentes AVS/AI (art. 21 al. 1 let q aLCP) et qu'il ne pouvait être maintenu. L'article 41 du projet de loi susmentionné, qui porte sur les montants déterminants pour le calcul du rabais d'impôt sur le revenu, ne reprend pas l'article 14 alinéa 2 LIPP-V. Le Conseil d'Etat retient qu'en prévoyant une augmentation du montant déterminant pour le calcul du rabais d'impôt, le législateur genevois a cherché à maintenir dans la LIPP une exonération (totale ou partielle) des rentes AVS/AI qui n'est pas autorisée par la LHID. Dès lors que l'augmentation du montant déterminant ne saurait être assimilée à une déduction sociale relevant de la compétence cantonale, l'article 14 alinéa 2 LIPP-V apparaît contraire à la LHID (PL 9903 p. 63). Cela étant, compte tenu des considérants qui suivent, la commission laissera ouverte la question de la compatibilité de l'article 14 alinéa 2 LIPP-V avec la LHID. Egalité de traitement 6. En matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par le principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique (cf. art. 4 aCst féd. et 127 al. 2 Cst féd.). Le principe de la généralité de l'imposition interdit que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif, les charges financières de la collectivité qui résultent de ses tâches publiques générales devant en principe être supportées par l'ensemble des citoyens. En vertu des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée (cf. ATF 122 I 305 consid. 6a p. 313-314 et la jurisprudence citée). Une norme viole le principe de l'égalité de traitement lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer, ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 129 I 113 consid. 5.1 p. 125; 127 V 448 consid. 3b p. 454; 125 I 1 consid. 2b/aa p. 4 et la jurisprudence citée). Dans le projet de loi susmentionné, le Conseil d'Etat a considéré que l'article 14 alinéa 2 LIPP-V n'était pas compatible avec le principe constitutionnel d'égalité de traitement, dès lors qu'il instituait en faveur d'une certaine catégorie de contribuable (les rentiers AVS/AI) une diminution de la charge fiscale qui ne se justifiait pas au regard du principe de l'imposition selon la capacité contributive (PL 9903 p. 63). En effet, la capacité contributive dépend plus de l'importance des revenus perçus par le contribuable que de leur forme, partant le fait que le contribuable perçoit ses revenus sous forme de rente AVS/AI ne saurait être de nature à réduire sa capacité contributive. Ainsi, le droit à la perception d'une rente AVS/AI n'est pas un critère adéquat pour déterminer si un contribuable doit faire face à des frais supplémentaires – autres que les frais médicaux, déjà pris en considération par les lois fiscales – liés à l'âge ou à l'invalidité (cf. pièce n° 9 du chargé de la recourante Annexe 10 du rapport LIPP, p.228 et ss). En tant qu'il fait dépendre l'octroi d'un avantage fiscal de la perception d'une rente AVS/AI, l'article 14 alinéa 2 LIPP-V est contraire au principe de l'égalité de traitement.

S'agissant de la conclusion tendant à l'annulation de la dernière phrase de l'article 14 alinéa 1 LIPP-V, la commission rappelle qu'elle est compétente seulement pour examiner la régularité en principe et en chiffres d'une taxation contestée quant à sa légalité (DCCR/190/2008 du 19 mai 2008 ; DCCR/196/2008 du 19 mai 2008). 7. D'une façon générale, un administré ne peut pas invoquer le principe de l'égalité de traitement pour bénéficier d'un traitement accordé illégalement à des tiers. En d'autres termes, il n'y a pas d'égalité dans l'illégalité (ATF 115 Ia 81 consid. 2 p. 83 et les références citées). Cette règle subit toutefois une exception lorsque la pratique constante de l'autorité est contraire à la loi, que l'autorité refuse de revenir sur la pratique illégale (ATF 103 Ia 242 consid. 3a p. 244) et qu'aucun intérêt public ou privé prépondérant ne s'y oppose (ATF 123 II 248 consid. 3c p. 254). Tout dépend donc de l'attitude de l'autorité. Pour être compatible avec le principe de l'égalité de traitement consacré par l'article 8 Cst féd. (antérieurement: art. 4 al. 1 aCst.), un changement de la pratique administrative doit reposer sur des motifs objectifs et sérieux, tels qu'un examen approfondi des intentions du législateur, la modification de circonstances extérieures, un changement de conception juridique ou l'évolution des mœurs (ATF 123 V 156 consid. 3b p. 157; 122 I 57 consid. 3c/aa p. 59; voir aussi ATF 125 II 152 consid. 4c/aa p. 162 et les références citées). Une pratique qui se révèle erronée ou dont l'application a conduit à des abus répétés ne saurait en effet être maintenue (ATF 123 V 156 consid. 3b p. 157; 121 V 80 consid. 6a p. 86, SJ 2001 I 529). 8. En l'espèce, comme indiqué supra, le rabais d'impôt accordé aux rentiers AVS/AI est contraire au principe de l'égalité de traitement. Par ailleurs, il ressort de la réponse de l'administration du 21 juillet 2008, qu'elle n'entend pas changer sa pratique et que les rentiers AVS/AI continueront à bénéficier du rabais d'impôt de l'article 14 alinéa 2 LIPP-V tant que cette disposition ne sera pas modifiée. Enfin, la commission considère qu'il ne se justifie pas de traiter de manière différente un rentier AVS/AI d'une personne percevant une rente de vieillesse d'une autre institution, aucun intérêt public ou privé ne s'oppose à ce que ces deux personnes soient traitées de la même manière. Ainsi, une personne ayant atteint l'âge légal de la retraite et dont les revenus sont modestes doit pouvoir bénéficier du rabais d'impôt complémentaire au même titre qu'un rentier AVS/AI. En conséquence, la recourante, au bénéfice d'une rente versée par le Fond de pension des Nations Unies, peut prétendre à l'octroi d'une déduction sociale au même titre qu'un rentier AVS/AI. Elle peut donc invoquer le principe de l'égalité de traitement pour bénéficier d'une pratique illégale. Le grief soulevé par la recourante est donc fondé quant à son principe. 9. Cela étant, pour qu'elle puisse bénéficier du rabais d'impôt de l'article 14 alinéa 2 LIPP-V encore faut-il que les autres revenus de la recourante ne dépassent pas un certain seuil. A teneur du guide 2005 établi par le Département des finances (p. 53), la personne au bénéfice d'une rente de veuve, dont le montant maximum est de 20'640 F, a droit à un montant additionnel de 10'320 F au titre de rabais d'impôt si ses autres revenus sont compris entre 0 F et 30'960 F ; de 8'256 F si ses autres revenus sont compris entre 30'961 F et 41'280 F, de 6'192 F si ses autres revenus sont compris entre 41'281 F et 61'920 F. Le montant additionnel sera de 0 F si ses autres revenus sont supérieurs à 61'920 F. Dans le cas d'espèce, si l'on se fonde sur le bordereau de taxation ICC 2005, il appert que la contribuable a perçu une rente du Fond de pension des Nations Unies de 34'612 F pour l'année 2005. La rente perçue étant supérieure au maximum de la rente AVS, il y a lieu de déduire cette somme de la rente AVS maximum de 20'640 F (34'612 F – 20'640 F = 13'972 F). A ce montant de 13'972 F, l'on ajoute les autres revenus perçus par la contribuable, soit 15'144 F. La somme des autres revenus réalisés par la contribuable est donc de 29'116 et le montant additionnel pour la rente de

10'320 F. 10. Le recours sera donc admis et le dossier renvoyé à l'administration pour nouvelle décision de taxation au sens des considérants. 11. Vu l'issue du recours, aucun émolument ne sera mis à la charge de la recourante (art. 52 LPfisc). PAR CES MOTIFS La commission cantonale de recours 1. déclare le recours recevable, 2. l'admet, 3. renvoie le dossier à l'administration pour nouvelle décision de taxation au sens des considérants, 4. communique la présente décision en copie avec accusé de réception : a) à la recourante, à l'adresse de son mandataire, b) à l'administration fiscale cantonale. Siégeants : Antoine Berthoud, président, Elisabeth Gabus-Thorens, vice-présidente, Serge Augsburger, Damien Bonvallat, Laurence Dematriz, Yves Dupont, Claude Miffon, Cyril Mizrahi, Myriam Nicolazzi et Patrice Schaer, commissaires, Paolo Assaloni, Claude Burnier, Véronique Chevillard, Franco Curti, Michel Grandchamp et Zlatimir Wiese, secrétaires-juristes. Au nom de la commission cantonale de recours : Antoine Berthoud Claude Burnier Président Secrétaire-juriste La présente décision est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal administratif (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 jours à compter de sa notification (art. 53 LPFisc). L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné de la décision attaquée et des autres pièces dont dispose le recourant. Copie conforme de cette décision a été communiquée aux parties à la procédure. Genève, le

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.